

**DALL'IMU ALLA TASI.  
PRIME RIFLESSIONI**

di

**Guglielmo Bernabei**

(Università degli Studi di Ferrara)

**e Giacomo Montanari**

(Foro di Venezia)

*SOMMARIO: 1. Introduzione; - 2. Dall'IMU alla TASI; - La Service Tax; - Considerazioni conclusive*

**INTRODUZIONE**

L'abolizione dell'Imu sulla prima casa e l'introduzione di una service tax ripropongono la questione di come pervenire ad una ordinata e razionale struttura del prelievo immobiliare.

Una equa tassazione sugli immobili<sup>1</sup> si articola attorno ad alcuni principi fondamentali. In primo luogo emerge il concetto di capacità contributiva, in quanto il patrimonio ne costituisce un autonomo indicatore, specie se utilizzato a integrazione e non in sostituzione del reddito<sup>2</sup>. In secondo luogo va posta attenzione al principio del beneficio, in base all'impostazione che ritiene che il valore dei servizi si “capitalizzi” nel valore degli

---

1 C. Cosciani, *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, 1940, pagg. 154-155.

2 L. Einaudi, *Corso di Scienza della Finanza*, Terza Edizione della rivista “La Riforma Sociale”, Torino, 1916, pagg. 380-381.

immobili.<sup>3</sup> Questo maggior valore “trasmesso” dai servizi pubblici, dove non viene tassato con forme di tassazione straordinaria sugli incrementi di valore o con imposte su successioni e donazioni, viene sottoposto ad imposizione ordinaria sul patrimonio immobiliare, in modo da svolgere il ruolo di corrispettivo dei servizi pubblici erogati dagli enti locali.

Non è semplice orientarsi nel settore delle imposte sulla casa, oggetto di continui cambiamenti sia per i bilanci degli enti locali sia per i contribuenti<sup>4</sup>. L'aspetto, quindi, che interessa queste brevi note è quello relativo all'incremento dell'imposizione fiscale sugli immobili come elemento qualificante della nuova disciplina introdotta. Proprio l'indeterminatezza nella quale sembra essere posta la materia dell'imposizione patrimoniale immobiliare – dall'annosa questione riguardante il trattamento della prima casa alla ben più insidiosa incognita della modificazione dell'imposta da tributo sul patrimonio a contropartita sui servizi offerti – rende opportune ripercorre le tappe delle innovazioni normative dell'ultimo biennio al fine di evidenziare le prime criticità del nuovo sistema introdotto, con particolare attenzione all'imposizione sulla prima casa.

## **I. DALL'IMU ALLA TASI**

L'imposta municipale propria (Imu) è un tributo sugli immobili posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, ecc.), regolato dalle disposizioni riguardanti il federalismo fiscale municipale (artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011) e dalla “Manovra Salva Italia” (art. 13 del D.l. n. 201 del 2011) ed istituito dal 1 gennaio 2012 in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili (Ici)<sup>56</sup>.

---

3 P. Liberati, F. Gastaldi, *Il pasticcio della tassazione immobiliare*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info).

4 J. Sawicki, *Imu, “patrimoniale”, Costituzione e autonomie territoriali: qualche osservazione comparativa*, in Osservatorio costituzionale.

5 M. Greggi, slides della relazione tenuta al convegno “*Imu e proprietà collettive*”, Ferrara 24.10.2012.

6 A. Zanardi, *Pregi e difetti dell'Imu*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 9.12.2011.

Si tratta di un tributo assai più vorace dell'Ici, infatti, sottopone a tassazione sia le abitazioni principali (e relative pertinenze) che i fabbricati rurali che erano invece esclusi dal precedente tributo<sup>7</sup>.

In tale quadro si delinea la figura dell'abitazione principale come l'immobile iscritto, o iscrivibile, nel catasto edilizio urbano come “unica unità immobiliare” nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente ed hanno la residenza anagrafica. Dalla lettura della disposizione di legge emerge, innanzitutto, che l'abitazione principale deve essere costituita da “una sola unità immobiliare” a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in catasto. Il contribuente può pertanto scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione delle agevolazioni per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal comune per tali tipologie di fabbricati.

Le pertinenze, invece, sono solo quelle classificate nelle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito, cantine e soffitte), C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse) e C/7 (tettoie), nel limite massimo di una per ciascuna delle categorie indicate, anche se iscritte in catasto insieme alla casa di abitazione<sup>8</sup>. Il contribuente può, quindi, considerare come pertinenza dell'abitazione principale soltanto un'unità immobiliare per ciascuna categoria catastale, fino ad un massimo di tre pertinenze appartenenti ciascuna ad una categoria catastale diversa, espressamente indicata dalla norma. Particolare attenzione va posta al fatto che nel limite massimo delle tre pertinenze rientra anche quella che risulta iscritta in

---

<sup>7</sup> E. Marchetti, R. Lupi, *L'abitazione principale nell'Imu: cosa cambia davvero rispetto all'Ici?*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 4/2012, pag. 405 e ss., Ipsoa Editore: “... dopo una breve parentesi di quattro anni la “prima casa” è stata assoggettata di nuovo a una imposta immobiliare ordinaria. Dall'Ici all'Imu, tuttavia, il “ritorno” al passato per gli italiani non è stato indolore; sono infatti aumentate le aliquote, diminuite le fattispecie agevolabili e incrementati in modo esponenziale i dubbi su alcuni profili “border line” risolti nella precedente disciplina e lasciati all'inventiva degli interpreti in quella attuale. Un caso particolare riguarda la questione normativa della definizione stessa di prima casa con riflessi a dir poco paradossali ...”.

<sup>8</sup> A. Busani, *Manuale dell'Imu*, Ipsoa Editore, Milano 2012.

catasto unitamente all'abitazione principale (come spesso accade per le cantine). Entro il suddetto limite il contribuente ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali applicare il regime agevolato.

L'imposta risulta poi dovuta anche per quegli immobili che prima, in virtù dei regolamenti comunali vigenti alla data del 29 maggio 2008, risultavano esenti in quanto assimilati all'abitazione principale come, ad esempio, i fabbricati degli anziani e dei disabili lungodegenti, oppure quelli concessi in comodato gratuito ai parenti o ancora gli alloggi dei cittadini italiani residenti all'estero. Altra novità è che l'Imu dovuta per la casa coniugale assegnata a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio è dovuta, per intero, esclusivamente dal coniuge assegnatario a prescindere dalla circostanza che egli ne sia, o meno, il proprietario<sup>9</sup>.

Fin dalla sua introduzione, l'imposta municipale propria ha occupato un ruolo centrale nell'ambito del dibattito politico<sup>10</sup>. Anche per quanto riguarda le modalità e i termini di versamento. Tanto per l'anno 2012 quanto per il 2013 sono infatti emerse due esigenze contrapposte: da un lato quella di assicurare il più rapidamente possibile gettito alle casse pubbliche (in particolare quelle dei Comuni), dall'altro quella di tenere conto della difficile situazione economica nella quale versano famiglie e imprese a causa di una congiuntura negativa che non accenna a finire<sup>11</sup>.

In via generale l'art. 9, comma 2 del D.Lgs. n. 23 del 2011 (istitutivo dell'Imu)<sup>12</sup> prevede che l'imposta sia dovuta per anni solari, in proporzione alla quota di possesso dell'immobile e in relazione ai mesi dell'anno per i quali il bene è stato posseduto. Se il possesso si è protratto per almeno quindici giorni, il mese deve essere computato per intero. Inoltre, va precisato che la prova della proprietà o della titolarità dell'immobile non

---

9 P. Balduzzi, *Imu, la special one*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 6.4.2012.

10 M. Bordignon, S. Pellegrino e G. Turati, *Effetto Imu*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 13.12.11.

11 G. Muraro, *La ballata dell'Imu*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 4.2.2013.

12 D. Rizzi, *Equa, semplice e federalista: troppe qualità per l'Imu*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 14.4.2012.

è data dalle iscrizioni catastali, ma dalle risultanze dei registri immobiliari<sup>13</sup>.

Con riferimento alla tempistica, analogamente a quanto avveniva per l'Ici, il successivo comma 3 dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011 dispone che il pagamento deve avvenire in due rate di pari importo: la prima scadenza il 16 giugno dell'anno di riferimento e la seconda il 16 dicembre<sup>14</sup>.

Successivamente, solo con il D.l. n. 102 del 31 agosto 2013 veniva soppresso il versamento della prima rata limitatamente all'abitazione principale e alle relative pertinenze, ad eccezione dei fabbricati classificati nelle categorie catastali più lussuose: A/1, A/8 e A/9 (case di lusso, ville e castelli o palazzi di eminenti pregi artistici o storici), ai terreni agricoli e fabbricati rurali, alle multiproprietà di cooperative adibite ad abitazione principale e agli alloggi popolari.

La prima rata del 2013 è stata pagata, quindi, nel mese di giugno solo sulle seconde case utilizzando una base imponibile determinata, per quelle iscritte al catasto, moltiplicando per 160 la rendita in vigore all'inizio dell'anno, rivalutata del 5%.

Quanto alle aliquote del prelievo sugli immobili, quella ordinaria<sup>15</sup>, ex art. 13 del D.l. 201 del 2011, è stata fissata allo 0,76% ma i Comuni, fino al 30 novembre 2013, hanno potuto modificarla in aumento o in diminuzione fino a 0,3 punti percentuali, così come hanno potuto, sempre fino a fine novembre 2013, ridurla fino allo 0,4% per gli immobili locati.

Inoltre, il D.l. 102 del 31 agosto 2013 all'art. 2, comma 2 lett. a), aveva previsto l'esenzione dall'Imu dal 2014 per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati (c.d. "fabbricati merce"). L'agevolazione, riguardante tutti i fabbricati e non solo le abitazioni,

---

13 In caso di difformità è tenuto al pagamento dell'Imu il soggetto che risulta titolare dai registri immobiliari (*Commissione Tributaria Regionale del Lazio, I sezione, sentenza n. 90 del 2006*). Quindi, per l'assoggettamento agli obblighi tributari non è probante quello che risulti iscritto in catasto.

14 M.C. Saccani, *Imu. Guida operativa alla nuova imposta municipale propria*, Giuffrè Editore, Milano 2012.

15 La normativa statale ex art. 13 del D.l. 201 del 2011 ha stabilito l'aliquota base dell'imposta pari allo 0,76%. L'aliquota base è ridotta allo 0,4% per l'abitazione principale e le relative pertinenze ed allo 0,2% per i fabbricati rurali ad uso strumentale.

trova applicazione solamente in presenza dei seguenti requisiti: - i fabbricati devono essere posseduti dall'impresa che li ha costruiti, per destinarli alla vendita; - deve trattarsi di fabbricati "costruiti". Sono da considerarsi tali, oltre che quelli di nuova edificazione, anche quelli oggetto di interventi di incisivo recupero, vale a dire ristrutturazione e risanamento conservativo, ovvero di restauro; - deve trattarsi di fabbricati destinati alla vendita, classificati cioè come "beni merce"), contabilizzati nel bilancio tra le rimanenze dell'attivo circolante e non tra le immobilizzazioni; - i fabbricati non devono essere oggetto di locazione. Per fruire di tale esenzione, ai sensi dell'art. 2, comma 5 bis, D.l. 102 del 2013 i contribuenti sono tenuti a presentare la dichiarazione attestando il possesso dei requisiti e indicando gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica.

A seguire, il D.l. 133 del 30 novembre 2013 recante "disposizioni urgenti concernenti l'Imu, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia" sopprimeva la seconda rata dell'Imu<sup>16</sup> e prevedeva che, l'eventuale differenza tra l'ammontare dell'imposta calcolata sulla base dell'aliquota e della detrazione deliberata dal Comune per l'anno 2013 e, se inferiore, quello risultante dall'applicazione dell'aliquota e della detrazione di base previste dalle norme statali per ciascuna tipologia di immobile, doveva essere versata dal contribuente, in misura pari al 40%, entro lo scorso 24 gennaio 2014 (cosiddetta "Mini Imu")<sup>1718</sup>.

Con la recente Legge di Stabilità 2014, in vigore dal 1 gennaio 2014 vengono apportate ulteriori importanti modifiche in tema di fiscalità immobiliare<sup>19</sup>.

Più in particolare, è stata introdotta una nuova Imposta Unica Comunale (Iuc)<sup>20</sup> che si

---

16 M. Bordignon, L. Poggi, *Imu e non più Imu: il valzer di un'imposta impazzita*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 3.12.13.

17 L. De Stefani, *Mini-Imu, gli ultimi chiarimenti dell'Economia*, in *Il Sole 24 Ore*, 14.1.2014.

18 P. Mirto, *Mini Imu, sanzioni fino al 30 per cento per i contribuenti "ritardatari"*, in *Il Sole 24 Ore*, 27.1.2014; "... *il mancato pagamento della mini-Imu entro il 24 gennaio comporta l'applicazione delle sanzioni. L'omesso versamento è soggetto a sanzione del 30 per cento oltre ad altri accessori. Difatti, il Comune potrà notificare un atto di accertamento, chiedendo l'imposta non versata, gli interessi, la sanzione e le spese di notifica: il conto rischia di essere salato ...*".

19 S. Pellegrino, A. Zanardi, *Legge di stabilità: il conto delle imposte sugli immobili*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 25.10.2013.

20 S. Cinieri, *Stabilità 2014: dal 1° gennaio arriva la nuova Iuc*, in *Ipsos Quotidiano*, 27.12.2013.

articola in tre componenti: 1. l'Imu (che continuerà ad essere disciplinata dall'art. 13 del D.l. 201 del 2011); 2. la Tari (sulla gestione dei rifiuti urbani e assimilati, a carico del possessore-detentore di immobili idonei a produrre rifiuti urbani o assimilati); 3. la Tasi (sui servizi indivisibili dei comuni, a carico del proprietario e, pro quota, dell'eventuale occupante dell'immobile)<sup>21</sup>.

Nell'analizzare le due componenti di nostro interesse: Imu e Tasi, seguiremo l'ordine di trattazione della Legge di Stabilità 2014.

La Tasi, ex art. 1, co. 640, 669, 676, 681 e 687 della L. 147 del 2013 (Legge di Stabilità), assicura la copertura dei costi dei servizi indivisibili dei Comuni (es. pulizia delle strade, illuminazione pubblica, etc...).

Il presupposto di tale tributo è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo di fabbricati, compresa l'abitazione principale, di aree scoperte, nonché di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibito. Anche nel caso in cui l'immobile sia utilizzato da un soggetto diverso dal proprietario (es. in caso di locazione dell'unità immobiliare), l'imposta deve essere versata sia dal proprietario sia, pro quota, dall'occupante dell'immobile per una percentuale variabile dal 10 al 30%, a seconda di quanto stabilito dal comune con proprio regolamento)<sup>2223</sup>.

Si applica con l'aliquota base dell'1 per mille sul valore catastale degli immobili, determinato con le stesse modalità vigenti ai fini Imu e i Comuni possono variare tale aliquota in diminuzione, sino ad azzerarla oppure in aumento, a condizione che la somma delle aliquote Imu e Tasi non superi il 10,6 per mille (aliquota massima Imu sommata all'aliquota base Tasi)<sup>24</sup>.

Inoltre, si precisa che limitatamente all'annata 2014, l'aliquota della Tasi, su tutti i tipi di

---

21 V. Melis, *Iuc e "service tax" aprono l'agenda 2014*, in *Il Sole 24 Ore*, 6.1.2014.

22 S. Pellegrino, A. Zanardi, *Imu-Tasi a prova di detrazione*, in *www.lavoce.info*, 7.11.2013.

23 C. Agnoletti, C. Bocci, C. Ferretti e P. Lattarulo, *"Quanto ci costa la Tasi"*, in *www.lavoce.info*, 19.12.2013.

24 G. Trovati, *Prima casa, Tasi con clausola anti-rincari*, in *Il Sole 24 Ore*, 12.2.2014.

immobili, non può superare il 2,5 per mille del citato valore catastale degli stessi<sup>25</sup>.

Per ciò che concerne l'Imu<sup>26</sup>, invece, nel riscrivere alcune disposizioni dell'art. 13 del D.l. 201 del 2011, l'art. 1, co. 680 e 707, della L. 147 del 2013:

a) elimina l'Imu per l'abitazione principale non di lusso e relative pertinenze, ad eccezione degli immobili iscritti in catasto nelle categorie A/1, A/8 ed A/9;

b) esclude dall'Imu, assimilandole all'abitazione principale, le seguenti unità immobiliari: - abitazioni appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale (e relative pertinenze) dei soci assegnatari; - alloggi sociali (come definiti dal D.M. 22 aprile 2008); - casa coniugale assegnata a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento, o cessazione degli effetti civili del matrimonio; - unico immobile iscritto o iscrivibile al catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente presso le forze armate, ovvero le forze di polizia ad ordinamento militare e civile, nonché presso il corpo nazionale dei vigili del fuoco.

Inoltre, viene stabilito che i Comuni possono assimilare all'abitazione principale: - l'unica unità immobiliare a destinazione abitativa posseduta dai soggetti anziani o disabili che abbiano acquisito la residenza in case di ricovero e cura, a condizione che la stessa non risulti locata; - l'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti in linea retta, entro il primo grado, a condizione che venga utilizzata da questi ultimi come abitazione principale. In tale ipotesi, viene previsto che l'agevolazione sia riconosciuta limitatamente alla quota di rendita che risulta in catasto, ove non ecceda il valore di 500 euro, oppure, solo nel caso in cui, chi riceve il bene in comodato, appartenga ad un nucleo familiare con ISEE superiore ad euro 15.000 annui; - l'abitazione posseduta (a titolo di proprietà o di usufrutto) in Italia, da cittadini italiani, non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che non risulti locata.

---

25 F. Cerisano, B. Migliorini, *Legge di stabilità, dal Trise alla Iuc*, in Italia Oggi, 26.11.2013.

26 L. Lovecchio, *Verso l'unitarietà della disciplina IMU, ma la semplificazione è ancora lontana*, in Corriere Tributario, n. 5/2014, pag. 383 e ss., Ipsa Editore.

Sempre l'art. 1, co. 728, della L. 174 del 2013 prevede, inoltre, che non saranno applicate sanzioni ed interessi in caso di insufficiente versamento della seconda rata Imu per il 2013, nell'ipotesi in cui la differenza venga comunque versata entro la scadenza della prima rata Imu dovuta per il 2014<sup>27</sup>.

Infine, la Legge di Stabilità ha stabilito che i terreni agricoli, compresi quelli non coltivati posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli Iap godono di una base imponibile ridotta. Il moltiplicatore infatti sarà pari a 75 contro il 130 imposto a tutti gli altri terreni.

Per quanto riguarda gli immobili di impresa e cioè i fabbricati compresi all'interno della categoria catastale D l'aliquota sarà pari allo 0,76%.

Per ciò che concerne, infine, gli immobili strumentali, l'Imu potrà essere dedotta per una cifra pari al 30% per il 2013 e al 20% per il 2014. In tale quadro è doveroso sottolineare che la deduzione della quota Imu si applica sul reddito d'impresa o sul reddito di lavoro autonomo ma non direttamente sul reddito complessivo che include anche altri redditi (ad es. i redditi fondiari, i redditi di capitale, i redditi di lavoro dipendente, etc.). Sul reddito complessivo si avrà, quindi, solo l'effetto indiretto dovuto all'abbattimento del reddito d'impresa o professionale.

## II. LA SERVICE TAX

Come si è visto, dal 2014 viene introdotta una imposta che fonde in un unico prelievo il finanziamento del servizio rifiuti (Tari) e il finanziamento dei servizi indivisibili (Tasi). Un sistema di tal genere confonde prelievi di natura diversa, ossia tariffaria ed impositiva. La Tari, infatti, è posta come il corrispettivo per il servizio della raccolta rifiuti, quindi una

---

<sup>27</sup> F. Cerisano, *Imu 2013, sanatoria al 16/6*, in Italia Oggi, 14.1.2014: "... fino al 16 giugno 2014 sarà possibile mettersi in regola con la seconda rata dell'Imu 2013 versando quanto dovuto senza pagare interessi e sanzioni. La sanatoria, concessa ai contribuenti dalla legge di Stabilità 2014 per le ipotesi di insufficiente versamento, continuerà ad applicarsi nella sua versione estesa e non in quella ridotta (fino al 24 gennaio) approvata per errore dal senato nel corso della conversione del dl Imu-Bankitalia ...".

tariffa che, in linea teorica, andrebbe commisurata alla quantità di rifiuti prodotta. La soluzione prevista dalla normativa, invece, richiede che l'imposta, evidentemente per garantire un prelievo certo e costante nel tempo, sia commisurata alla superficie delle abitazioni, introducendo di fatto una patrimoniale mascherata e perdendo ogni natura di prelievo tariffario. Diversamente la Tasi, rappresenta il corrispettivo dei servizi pubblici indivisibili, quali, ad esempio, l'illuminazione stradale e la qualità delle strade, e assume il carattere di imposta. A parziale smentita di quest'ultimo aspetto si pone il fatto che a pagare la Tasi saranno sia i proprietari di immobili, compresa la prima casa, sia, negli immobili locati, gli inquilini, adducendo come giustificazione che il beneficio dei servizi indivisibili ricade anche su chi risiede nell'immobile, sebbene non ne sia il proprietario. Ma seguendo la logica che i servizi influiscono sul valore commerciale<sup>28</sup> dell'immobile ne deriva la probabilità che gli inquilini trovino il valore dei servizi già ricompreso nel canone di locazione e, di conseguenza, il pagamento della Tasi appare come un duplicato economico del contributo per l'affitto. Anche se si fosse scelto di rendere progressiva la service tax, graduando il prelievo in base alla rendita catastale, non sarebbe stata garantita alcuna forma di progressività, data la strutturale debolezza di questo indicatore nel rappresentare il valore reale del patrimonio immobiliare. Inoltre, una diversa soluzione che avesse condizionato il prelievo sugli immobili ad altri indicatori, quali, ad esempio, il reddito individuale o familiare, avrebbe alterato il concetto stesso di capacità contributiva o di beneficio a cui la service tax idealmente si riferisce. Una soluzione più lineare sarebbe invece stata quella di eliminare la rivalutazione delle rendite catastali, disciplinate nel decreto "Salva-Italia" mediante l'introduzione del moltiplicatore del 160 per cento, in modo da ottenere un consolidamento del modello della vecchia Ici. L'Imu sarebbe stata così ricondotta ad un prelievo commisurato al patrimonio e, allo stesso tempo, sostenibile con il reddito, giustificabile attraverso il principio del beneficio, evitando confusione con il finanziamento di servizi tariffabili su base individuale. Un percorso maggiormente

---

28 Cfr. P. Liberati, F. Gastaldi, *Il pasticcio della tassazione immobiliare*, cit.

coerente con la complessità del sistema tributario.

In base a quanto fin qui evidenziato, inoltre, è possibile avanzare il dubbio sul fatto che l'imposta introdotta corrisponda alle caratteristiche proprie di una service tax e che sia funzionale a finanziare i servizi indivisibili forniti dai Comuni. Infatti, una service tax nei Paesi in cui si applica, ad esempio la council tax inglese<sup>29</sup>, è una imposta che, ispirandosi al principio del beneficio, grava sugli occupanti di immobili ad uso abitativo sulla base di una prossimità di massima dei benefici ricevuti dai servizi comunali e sulla base di indicatori precisi quali, ad esempio, la superficie dell'abitazione, considerando anche l'ampiezza e la composizione della famiglia. In questa prospettiva la fiscalità locale serve, in linea di principio, da contropartita per la fornitura di servizi e non è legata alla titolarità della proprietà dell'immobile ma all'utilizzo del bene stesso. Si considera evidente, a torto o ragione, che il fatto di risiedere in una proprietà consistente, anche se in regime di locazione, sia già un indice significativo di capacità contributiva alla spese della propria comunità.

Al contrario, la Tasi è qualcosa di diverso; la base imponibile è il valore catastale dell'immobile, il contribuente è, di fatto, quasi solo il proprietario, mentre gli inquilini, come si è visto, sono chiamati solo a pagare il 10 per cento dell'imposta, aumentabile dai Comuni fino al 30 per cento. Si afferma, quindi, l'impostazione di un prelievo patrimoniale finalizzato al contrasto di emergenze finanziarie di livello nazionale, registrando una assenza di una riflessione organica in merito al ruolo che il bene immobiliare, in particolare quello abitativo, esercita all'interno del sistema fiscale. E a questo si aggiunge il dato che l'utilizzo dei proventi risulta difficilmente controllabile da parte dei soggetti passivi, assumendo così il carattere di un prelievo di fiscalità generale.

---

29 Cfr. J. Sawicki, *Imu, "patrimoniale", Costituzione e autonomie territoriali: qualche osservazione comparativa*, cit.; inoltre cfr G. F. Ferrari, *Il federalismo fiscale nella prospettiva comparatistica*, in *Studi in onore di Luigi Arcidiacono*, III, Torino, 2010, pag. 1332 il quale sottolinea che "il prelievo sulla proprietà immobiliare è tradizionalmente tipico del governo locale o al più di quello regionale intermedio".

In uno scenario così continuamente in divenire è difficile riuscire a valutare chi tra i soggetti in vario modo coinvolti, ossia lo Stato, i Comuni, i proprietari di varie tipologie di immobili, gli inquilini, abbia guadagnato o sia stato penalizzato dai diversi interventi di riforma, in quanto ogni volta va ridefinito il quadro di riferimento.

Per ciò che concerne la finanza dei Comuni, gli interventi sulle imposte immobiliari attribuite ai Comuni, anche quelli introdotti dalla legge di Stabilità 2014, sono calati in un complesso meccanismo di compensazione tra Stato e Comuni e tra Comuni, tale da lasciare del tutto invariate le risorse comunali complessive<sup>30</sup>. Inoltre se i Comuni decidessero di utilizzare al massimo gli spazi di manovra previsti dalla legge, il nuovo sistema impositivo determinerebbe un onere aggiuntivo a carico dei contribuenti piuttosto consistente.

### **III. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

Queste prime riflessioni sulla riforma del sistema di imposizione fiscale sugli immobili aprono, pur senza alcuna pretesa di esaustività, alcuni interrogativi sul riordino della finanza locale. Si pongono, come accennato, diverse questioni, che interessano in primo luogo la politica economica ma che non vanno considerati estranei rispetto alla valutazione di alcuni parametri costituzionali, per lo meno quelli riguardanti l'eguaglianza formale e la capacità contributiva, e che, inoltre, potrebbero interessare il profilo del pareggio di bilancio.

In sintesi, occorre innanzitutto rispondere a quale obiettivo debba essere improntata una simile forma di imposizione; qualora si muova dall'assunto che essa vada finalizzata ad una significativa correzione nella distribuzione della ricchezza privata o del reddito nazionale, il tema della fiscalità locale passa in subordine. A questo si aggiunge che nei casi in cui una elevata imposizione sugli immobili possa mettere il contribuente nella necessità

---

<sup>30</sup> Cfr. S. Pellegrino, A. Zanardi, *Legge di stabilità: il conto delle imposte sugli immobili*, in [www.lavoce.info.it](http://www.lavoce.info.it)

di cedere l'immobile stesso, ne deriva che siamo dinanzi già ad una forma di redistribuzione. Allo stesso tempo, però, è opportuno interrogarsi se questo tipo di imposizione vada nella direzione auspicata, o non piuttosto in quella opposta, ossia producendo una distribuzione verso l'alto, con una maggiore concentrazione delle ricchezze nelle mani di coloro che, per reddito, siano in grado di fronteggiare i nuovi e crescenti tributi immobiliari.

Pertanto se l'imposizione tributaria sugli immobili assume i caratteri di una imposta patrimoniale mascherata, la riflessione deve essere più ampia e concernere compiutamente il concetto di capacità contributiva, e quindi i suoi rapporti con la Costituzione, non limitandosi a considerazioni di mera politica economica.

Infatti, qualora esigenze di finanza pubblica, che siano interne o soggette a vincoli esterni, impongano forme crescenti di aggravio fiscale anche di natura patrimoniale, questo deve avvenire in un senso autenticamente universale, al fine di colpire la ricchezza in tutte le sue manifestazioni accertabili, incluse quelle finanziarie.

E il fatto che altre ricchezze sfuggano più facilmente rispetto allo statico mattone non deve indurre il legislatore ad adottare una prospettiva più limitata. Anche questa scelta rischierebbe di aumentare ulteriormente l'iniquità del sistema fiscale.